



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **N MART s.r.o. v likvidaci**
sídlem Lidická 700/19, Brno
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 12. 2017, č. j. 53106/17/5100-41453-712140

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“ nebo též „finanční úřad“), zajišťovací příkazy ze dne 12. 10. 2017, č. j. 4232474/17/3001-80541-709126, č. j. 4234502/17/3001-80541-

709126, č. j. 4235453/17/3001-80541-709126 a č. j. 4235812/17/3001-80541-709126. Zajišťovacími příkazy byla žalobci uložena povinnost složením jistoty na depozitní účet finančního úřadu zajistit úhradu dosud nestanovené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za období měsíců října 2016 ve výši 271 238 Kč, listopadu 2016 ve výši 286 919 Kč, prosince 2016 ve výši 424 816 Kč a ledna 2017 ve výši 157 014 Kč.

I. Obsah žaloby

2. Žalobce v podané žalobě zpochybňoval naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. V této souvislosti namítal, že správce daně i žalovaný nesprávně identifikovali domnělé podvodné řetězce na DPH (v důsledku čehož nesprávně aplikovali hmotné právo); nadto byl žalobce zasazen do uměle vytvořeného konstruktu bez jakýchkoli logických souvislostí, aniž by se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s jím uplatněnými odvolacími důvody.
3. Žalobce připomněl, že správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů vycházel z toho, že se žalobce účastnil podvodných řetězců na DPH, kdy prvním takovým řetězcem bylo spojení obchodní korporace ACTIVE CAPITAL s.r.o. (dále jen „ACTIVE CAPITAL“) se žalobcem. Žalobce od této obchodní korporace přijal v rámci své ekonomické činnosti zdanitelná plnění, u kterých uplatnil nárok na odpočet daně dle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Obchodní korporace ACTIVE CAPITAL v kontrolním hlášení za zdaňovací období měsíců října a listopadu 2016 vykázala pouze zdanitelná plnění přijatá z jiného členského státu Evropské unie (dále též „EU“), ale žádná zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku. V daňových přiznáních pak vykázala také přijatá zdanitelná plnění od tuzemských plátců, čímž snížila svou daňovou povinnost.
4. Správce daně detekoval rovněž další řetězec, do něhož měly být vedle žalobce zapojeny společnosti EKOLINE GROUP s.r.o. v likvidaci (dále jen „EKOLINE GROUP“) a TERINA Company s.r.o. (dále jen „TERINA“), od níž žalobce ve zdaňovacím období měsíců prosinec 2016 a leden 2017 přijal zdanitelná plnění, u kterých si uplatnil nárok na odpočet DPH. Rovněž obchodní korporace TERINA vykázala v daňovém přiznání odlišné údaje než v kontrolním hlášení, v němž uvedla přijatá zdanitelná plnění pouze od obchodní korporace EKOLINE GROUP v nižším základu daně, než následně uvedla v daňovém přiznání. Žalobce měl za to, že v daném případě byl detekovaný řetězec postaven zcela chaoticky a laxně, kdy v něm byly zaměňovány jednotlivé subjekty. Jak obchodní korporace EKOLINE GROUP, tak TERINA totiž vykazovaly rozdílné údaje v daňovém přiznání a v kontrolním hlášení, avšak obchodní spolupráce probíhala výhradně mezi žalobcem a obchodní korporací TERINA (nikoli s obchodní korporací EKOLINE GROUP).
5. Ve vztahu k podvodnému řetězci *PRIME Incas holding SE, v likvidaci* → *ZAKING s.r.o.* → žalobce pokládal žalobce napadené rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť v něm zcela absentuje jakékoli vyjádření k uplatněným odvolacím námitkám, jimiž žalobce opětovně napadl celou konstrukci uvedeného řetězce. I v tomto případě žalobce poukázal

na skutečnost, že uplatnil nárok na odpočet DPH v daňovém přiznání za zdaňovací období měsíce ledna 2017 ze zdanitelných plnění přijatých od obchodní korporace ZAKING s.r.o. (dále jen „ZAKING“).

6. Žalobce se proto domníval, že ani v jednom z výše uvedených případů nebyla naplněna základní podmínka pro existenci řetězového podvodu spočívajícího v tom, že je zastřeno zneužívající jednání, kterým došlo ke krytí skutečnosti, že v některém z článků řetězce došlo k neodvedení daně. Z těchto důvodů proto žalobce pokládal závěry daňových orgánů o existenci podvodného řetězce za nepřezkoumatelné.
7. V souvislosti s objektivními okolnostmi majícími prokazovat účast žalobce na řetězových podvodech žalobce připomněl, že již v podaném odvolání poukazoval na to, že nedisponuje (a ani nemůže disponovat) prostředky a mechanismy, které má k dispozici finanční správa. Žalobce tak může mít pouze dobrou víru v to, že všechny údaje uvedené ve veřejných rejstřících jsou evidovány správně, neboť zde nadále existuje princip materiální publicity. Žalobce zdůraznil, že si v rámci své ekonomické činnosti prověřuje dodavatele z dostupných veřejných rejstříků (obchodního a insolvenčního rejstříku, registru nespolehlivých plátců DPH, živnostenského rejstříku). Tak tomu bylo i v případě dodavatelů v této věci, neboť nebyl dán důvod se od dřívější praxe odchýlit. Pokud proto žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdil, že žalobce měl věnovat pozornost tomu, jaká je podstata ekonomické činnosti jeho dodavatelů či za jakých okolností setrvávají na trhu, byl zároveň povinen jednoznačně definovat, jakým způsobem tak měl žalobce učinit. Žalobce souhlasil s tím, že každý daňový subjekt nese určitou míru rizika za výběr svých obchodních partnerů, a právě proto, aby možné riziko eliminoval či snížil, kontroloval dostupné informace. Žalobce se také domníval, že ani v jednom případě daňové orgány nespecifikovaly, v čem jednání (chování) žalobce umožnilo spáchání podvodů, jak se žalobce na takovém podvodném jednání podílel a že se tak z jeho strany dělo vědomě.
8. Žalobce rozporoval také závěry daňových orgánů týkající se hrazení dodávek zboží od dodavatelů v hotovosti, včetně možnosti využití internetového bankovníctví. Poukazoval na skutečnost, že v případě hrazení plateb v hotovosti se jedná o běžnou obchodní praxi v daném odvětví, a vyjádřil se také k limitu hotovostních plateb ve výši 270 000 Kč stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o omezení plateb“). Žalobce se domníval, že rozdíly ve výši prováděných plateb (oproti zákonné hranici) nelze v žádném případě považovat za „velmi těsné“, jak dovodily správní orgány, když rozdíl v nejvyšší úhradě 8 251 Kč odpovídá téměř minimální čisté mzdě v roce 2016 (žalobce to prezentoval na příkladu, kdy se u hrubé mzdy ve výši 9 900 Kč jedná o čistou mzdu po zdanění ve výši 8 500 Kč).
9. Žaloba dále obsahuje podrobnou argumentaci žalobce týkající se naplnění druhé zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a to existence odůvodněné obavy o to, že dosud nestanovená daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání

bude spojeno se značnými obtížemi. Správní orgány založily tuto odůvodněnou obavu částečně na podnikatelské minulosti jednatele žalobce, pana A. K. A. v obchodní korporaci SHIVA INTERNATIONAL, s.r.o. (dále jen „SHIVA“), která je v současné době v úpadku. Dle názoru žalobce se však dopustily mylného hodnocení skutkového stavu, zejména stran uzavřené smlouvy o poskytování bankovní záruky uzavřené mezi SHIVOU jako dlužníkem a Českomoravskou záruční a rozvojovou bankou jako věřitelem, a to za úvěr poskytnutý UniCredit Bank (žalobce se věnoval také otázkám spojeným s relativní neúčinností - dříve odporovatelností - právního jednání v rozporu se zákonem). Žalobce připomněl, že jednatel žalobce byl jednatelem obchodní korporace SHIVA do 22. 8. 2016, od tohoto dne se jednatelekou stala A. B. (známá jednatele žalobce, s níž obchoduje, a tedy je mezi nimi nejen vztah obchodní, ale také svým způsobem osobní). Ohledně této osoby přesto správce daně v předchozím řízení neprováděl šetření. S obchodní korporací SHIVA souvisí i prodej vozidla, které bylo dříve používáno v této obchodní korporaci, které bylo před ukončením funkce jednatele žalobce v této obchodní korporaci převedeno na žalobce a posléze opětovně převedeno na obchodní korporaci SHIVA. Samotný prodej vozidla nicméně nemůže dle žalobce představovat indicii, že by se zbavoval majetku nebo ukončoval svou ekonomickou činnost. Žalobce se ohradil také proti vyjádření daňových orgánů, že vymahatelnost jeho pohledávek zřídka kdy přináší nějaký exekuční výnos, součástí hodnocení naopak měla být jeho bezchybná daňová minulost, spolupráce po celou dobu daňové kontroly, reagování na výzvy a plnění si povinností. Taktéž poukázal na skutečnost, že správce daně v souvislosti s indiciemi stran ukončení ekonomické činnosti žalobce nesprávně argumentuje vznikem nové obchodní korporace Shyam s.r.o., kterou však nezaložil jednatel žalobce, ale A. T. A. Rovněž skutečnost, že výše závazků žalobce převyšuje jeho aktiva, nemusí značit, že daň bude v budoucnu nedobytná. Žalobce uzavřel, že úvahy prvostupňového správce daně i žalovaného byly vedeny pouze obecnými argumenty bez vazby na situaci žalobce, a zcela ignorovaly fakt, že pokud by docházelo k útlumu ekonomické činnosti, musel by žalobce propouštět své zaměstnance a rušit nájemní vztahy ve svých provozovnách. V důsledku všech výše uvedených skutečností jsou tak všechny indicie předkládané správcem daně i žalovaným natolik slabé, že ani co do svého souhrnu nemohou dle žalobce zakládat jakoukoli obavu. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a uložil mu povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

II. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě setrval na právním názoru vysloveném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkázal na skutečnosti v něm uvedené a obsah předloženého správního spisu. Protože argumenty uvedené v podané žalobě byly částečně totožné s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolacím řízení a žalovaný měl za to, že se s nimi vypořádal již v rámci odvolacího řízení, odkázal plně na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, v němž se dostatečně vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce, a to po stránce skutkové i právní. Žalovaný poté shrnul podstatu věci a zdůraznil některé další - pro posouzení věci zásadní - skutečnosti. Závěrem navrhl, aby krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Replika žalobce

11. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž nadále trval na podané žalobě a návrhu petitu v ní uvedeném. Opětovně odkázal na podmínky vydání zajišťovacího příkazu dle § 167 odst. 1 daňového řádu, přičemž zdůraznil, že je to správce daně, který musí obě zmíněné podmínky prokázat. Dle názoru žalobce však žalovaný ani prvostupňový správce daně neunesli důkazní břemeno ve věci prokázání předpokladu stanovení daně, když ani nedokázali správně sestavit jednotlivé řetězce. Účast na daňovém podvodu pak prvostupňový správce daně a žalovaný založili na několika tvrzených objektivních okolnostech, avšak dle žalobce se o objektivní okolnosti ve smyslu tuzemské judikatury a judikatury Soudního dvora EU nejedná. Žalobce se neztotožnil ani s hodnocením daňových orgánů stran jeho majetkových poměrů, což se odrazilo v otázce odůvodněné obavy o nedobytnost daně. Ačkoli daňové orgány měly k dispozici dostatečné podklady, nevěnovaly se povaze účtu 365P, který se týká závazku společnosti vůči společníkovi, a který tedy není nutno hradit bezprostředně. Velmi důležitá byla z pohledu žalobce i hodnota zásob převyšující závazky z obchodního styku. Žalobce rovněž připomněl, že pokud žalovaný i prvostupňový správce daně shodně uvedli, že jednatel žalobce založil společnost Shyam se shodným předmětem podnikání, jednalo se o zjevnou nepravdu, kterou žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nijak nerefletoval. Nejenže se tedy z tohoto důvodu jedná o nepřezkoumatelné rozhodnutí, ale nadto je dle žalobce jednou z indicií prokazujících laxní přístup prvostupňového správce daně a chybovost žalovaného. Žalobce závěrem zopakoval, že žalovaný vydal nepřezkoumatelné rozhodnutí, když se řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami, své závěry postavil na nesprávné aplikaci judikatury, a tedy se domníval, že podaná žaloba je důvodná.

IV. Ústní jednání

12. Při jednání konaném dne 25. 6. 2020 účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních obsažených v již dříve učiněných písemných podáních, přičemž zdůraznili některé vybrané skutečnosti, které pokládali za zásadní.
13. Zástupce žalobce připomněl, že spornou otázkou je v dané věci zákonnost vydaných zajišťovacích příkazů. Upozornil na ustálenou judikaturu, dle které jsou při vydání zajišťovacích příkazů zkoumány dvě základní podmínky. První z těchto podmínek (spočívající v předpokladu budoucího stanovení daňové povinnosti) nebyla dle zástupce žalobce v projednávaném případě splněna. Žalobce se měl účastnit daňového podvodu, který však nebyl ani do dne konání ústního jednání správcem daně popsán. Žalobce upozornil, že žádná daň v dané věci nechybí, neboť byla společnosti ACTIVE CAPITAL stanovena konkludentně. Ke druhé podmínce (odůvodněné obavě o nedobytnost daně) zástupce žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2018, č. j. 6 Afs 364/2017 - 54, a ze dne 28. 3. 2019, č. j. 10 Afs 172/2018 - 42, a doplnil, že odůvodněná obava musí dle výše uvedené judikatury individualizována. Ani v této části tak nebyla dle zástupce žalobce zákonná podmínka naplněna.

14. Žalovaný v rámci svého ústního projevu reagoval na vyjádření zástupce žalobce, přičemž trval na tom, že podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů byly splněny. Předpoklad budoucího stanovení daně byl opřen o zjištění správce daně o zapojení žalobce v podvodných řetězcích. Správce daně konkrétně popsal jednotlivé články řetězce, označil pozici žalobce jakožto tzv. brokera a identifikoval rovněž další nestandardnosti a objektivní okolnosti v rámci podvodných řetězců. Žalovaný v této souvislosti zdůraznil, že zajišťovací příkaz je předstižným rozhodnutím. Skutečnosti zmiňované zástupcem žalobce se pak zkoumají až v nalézacím řízení. Co se týče druhé podmínky, žalovaný uvedl, že byla provedena ekonomická analýza a byl zkoumán majetek žalobce. Správce daně zjistil, že hodnota závazků žalobce výrazně převyšovala výši pohledávek i finančního majetku. Zároveň se žalobce zbavoval majetku, jednatel žalobce založil novou společnost se stejným předmětem podnikání. Zjištěné skutečnosti tedy svědčily o možném ukončení činnosti žalobce.
15. Krajský soud neshledal důvod provádět při ústním jednání dokazování listinami navrženými žalobcem k důkazu v podané žalobě, neboť se jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu, z jehož obsahu krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází, a které tedy nebylo třeba k důkazu soudem opakovat; zamítl také návrhy na provedení důkazů listinami, které žalobce předložil soudu až při ústním jednání, neboť je nepokládal pro posouzení důvodnosti podané žaloby za relevantní (blíže k tomu viz dále).
16. V závěrečné řeči zástupce žalobce trval na podané žalobě a navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému zpět k dalšímu řízení.
17. Žalovaný setrval na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí podané žaloby.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasil. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
19. V projednávané věci je mezi účastníky řízení spor týkající se naplnění zákonných podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů. Zajišťovací příkaz je zákonný nástroj, na základě kterého může být správcem daně zajištěna úhrada dosud nesplatné nebo nestanovené daně.
20. Podle § 167 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), ve spojení s judikaturou Nejvyššího správního soudu (srovnej např. rozsudek ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104), jsou podmínkami pro vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň přiměřená pravděpodobnost, že daň bude v budoucnu stanovena; a současně odůvodněná obava, že v době její

vymahatelnosti bude tato daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi.

21. Povaha tohoto typu rozhodnutí, zejména okolnost, v jaké fázi postupu správce daně dochází k jeho vydání – tj. předtím, než je daňová povinnost stanovena, se pak nutně odráží

i ve skutkových důvodech, o které se vydaný zajišťovací příkaz opírá. V rozsudku ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 - 48, dal Nejvyšší správní soud, pokud jde o obecná východiska, zapravdu žalovanému, že „při vydávání zajišťovacího příkazu nebude na místě obšírně prokazovat otázky, které z povahy věci souvisí se stanovením samotné daně, nikoli s otázkou existence odůvodněné obavy ve smyslu shora cit. § 167 odst. 1 daňového řádu. Jinak by vskutku správce daně stanovoval daň dvakrát: jednou v zajišťovacím řízení, jednou v samotném řízení vyměřovacím“. Rovněž v rozsudku ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015 - 104, se Nejvyšší správní soud vyjádřil obdobně: „(...) lze shrnout, že nelze požadovat po správci daně, aby v rámci zajišťovacího příkazu, respektive rozhodnutí o zamítnutí odvolání, postavil najisto a detailně prokazoval veškeré skutečnosti relevantní pro stanovení daně, neboť pro takový postup je místo v řízení o stanovení (doměření) daně.“

22. Ve vztahu k zajišťovacím příkazům vydávaným na základě podezření správce daně o zapojení daňových subjektů do podvodu na dani judikatura správních soudů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014 - 31) dovodila, že okolnosti, jež mohou nasvědčovat tomu, že daňový subjekt realizuje obchodní transakce v rámci řetězce transakcí zatížených podvodem na DPH, mohou být zdrojem odůvodněných obav správce daně, a to nejen z hlediska naplnění podmínky přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně, ale také z hlediska obavy o budoucí dobytost daně. V rozsudku ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 - 45, pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že není předmětem soudního přezkumu zajišťovacího příkazu, zda správce daně unesl důkazní břemeno o tom, že na základě zjištěných skutkových okolností lze jednoznačně vyloučit možnost pouze náhodného a nevědomého zapojení daňového subjektu do tohoto řetězce, nýbrž to, zda byly naplněny zákonem stanovené předpoklady. Obecně je pak zapojení daňového subjektu do podvodného řetězce ve vztahu k podmínce přiměřené pravděpodobnosti budoucího stanovení daně vnímáno správní praxí i judikaturou jako tzv. „silný“ důvod.

23. Žalobce v podané žalobě rozporoval naplnění obou zákonných podmínek nezbytných pro vydání zajišťovacích příkazů.

24. Stran naplnění první zákonné podmínky krajský soud ve shodě se závěry daňových orgánů uvádí, že z obsahu vydaných zajišťovacích příkazů je patrné, že správce daně v daném případě vycházel z řady indicií, které měl k dispozici, které uvedl v odůvodnění zajišťovacích příkazů a které krajský soud hodnotí jako dostatečné pro vyslovení závěru, že žalobci bude daň v budoucnu stanovena.

25. Všechny společnosti figurující jako dodavatelé žalobce (od kterých přijal zdanitelná plnění a uplatnil si nárok na odpočet daně) shodně vykazovaly znaky rizikových subjektů zjištěné z veřejných rejstříků, včetně osob angažovaných na pozicích statutárních orgánů

těchto společností; a všichni tito dodavatelé používali shodný způsob, shodný mechanismus k tomu, aby snížili svou daňovou povinnost na minimum (rozdíl mezi údaji uváděnými v kontrolním hlášení oproti daňovým přiznáním, v nichž dodavatelé oproti kontrolním hlášením nově vykazovali také zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku tak, aby dosáhli minimální výše daně).

26. Ke společnosti ACTIVE CAPITAL (figurující v prvním řetězci) správce daně v zajišťovacích příkazech uvedl, že má virtuální sídlo na adrese Křenova 438/7, Praha 6 - Veleslavín, na které k datu 22. 9. 2017 sídlilo celkem 477 právnických osob. V období od 30. 5. 2013 do 22. 6. 2017 byl jednatelem (a zároveň i jediným společníkem) P. P. mající bydliště na adrese Městského úřadu v S., který byl jednatelem a společníkem společnosti M.P. – GACS s.r.o. v likvidaci, u které bylo vyhlášeno insolvenční řízení a které bylo skončeno pro nedostatek majetku a společnost vymazána z obchodního rejstříku. Správce daně pokračoval, že od 22. 6. 2017 je jednatelem společnosti ACTIVE CAPITAL a zároveň i jejím jediným společníkem společnost HALLU GI investment a.s., která je nespolehlivým plátcem. Společnost je zastoupena P. H., R. 716/24, P. 1 (jedná se o bytový dům, ve kterém sídlí přes 3 000 společností), který se dle údajů obsažených v obchodním rejstříku objevuje v různých funkcích u 20 společností. Správce daně dále uvedl, že společnost ACTIVE CAPITAL od roku 2011 nezveřejňuje účetní závěrky ve sbírce listin, neposkytuje požadovanou součinnost (nereaguje na výzvy správce daně) a na internetu byly k této společnosti dohledány informace, že se jedná o podvodnou společnost v oblasti obchodování s akciemi. Ode dne 13. 12. 2016 je tato společnost nespolehlivým plátcem, přičemž poté, co jí její správce daně zaslal oznámení o naplnění podmínek pro označení nespolehlivého plátce (dle kterého dne 21. 11. 2016 marně uplynula lhůta k nápravě), došlo v prosinci 2016 ke změně dodavatele žalobce na společnost TERINA.
27. V případě společnosti TERINA (figurující ve druhém řetězci) správce daně poukázal na skutečnost, že společnost má sídlo v činžovním domě a od téhož data 22. 6. 2017 (jako v případě společnosti ACTIVE CAPITAL) je jejím jednatelem a jediným společníkem společnost HALLU GI investment a.s. Obchodní korporace TERINA od svého vzniku (8/2015) nezveřejnila ve sbírce listin žádnou účetní závěrku, od října 2016 se vyhýbala snahám o zahájení daňové kontroly, pro správce daně je nekontaktní. Za zdaňovací období měsíce prosince 2016 společnost vykazovala téměř obdobnou výši přijatých zdanitelných plnění jako výši uskutečněných zdanitelných plnění (v důsledku čehož dosáhla nízké daňové povinnosti), avšak v kontrolním hlášení žádná přijatá zdanitelná plnění neuvedla. Za zdaňovací období měsíce ledna 2017 společnost TERINA vykazovala v daňovém přiznání zdanitelná plnění přijatá v tuzemsku (ve výši 4 794 348 Kč), avšak v kontrolním hlášení uvedla jako zdanitelná plnění toliko plnění přijatá od společnosti EKOLINE GROUP (ve výši základu daně 2 118 124 Kč). Obchodní korporace EKOLINE GROUP, jejímž jednatelem je P. S. a která 100 % uskutečněných zdanitelných plnění za zdaňovací období prosince 2016 a ledna 2017 vykazovala na společnost TERINA, ukončila ke dni 7. 2. 2017 činnost v režimu živnostenského zákona a nemá ve veřejném rejstříku zapsán žádný předmět podnikání. Následně byla ke dni 19. 4. 2017 zrušena s likvidací.

28. Ve vztahu k účasti žalobce na třetím řetězci se správce daně v zajišťovacích příkazech věnoval společnosti ZAKING (jednatelé Ž. M. a M. F. G. K. a jediný společník H. E. M.), registrované k DPH od 8. 11. 2016, která podle obsahu kontrolního hlášení přijala ve zdaňovacím období měsíce ledna 2017 zdanitelná plnění od společnosti Prime Incas holding, SE, v likvidaci, jejímž jednatelem je rovněž P. S. Ke dni 20. 6. 2017 byla společnost zrušena s likvidací a od 31. 3. 2016 je evidována jako nespolehlivý plátec. Rovněž v tomto případě z rozdílů obsažených v kontrolním hlášení a daňovém přiznání vyplynulo, že obě společnosti postupovaly tak, aby vykazaly nízkou daňovou povinnost.
29. Odhlížet v této souvislosti nelze ani od plateb uskutečňovaných v hotovosti, jimiž správce daně stran vydání zajišťovacích příkazů argumentoval podpůrně. Krajský soud ve shodě se závěry daňových orgánů pokládá za nestandardní, že se v případě všech identifikovaných podvodných řetězců zdanitelná plnění přijatá od všech shora označených dodavatelů (a tedy i hotovostní platby za ně) pohybovala vždy (až na výjimky) co do své výše (základ daně + DPH) v řádu „těsně“ pod limitem 270 000 Kč stanoveným zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti – viz k tomu tabulky č. 1 až 3 obsažené v zajišťovacích příkazech. Daňovým orgánům tedy nelze vytýkat, že se ve svých úvahách podpůrně zabývaly také výší tohoto limitu, jemuž jednotlivě prováděné hotovostní platby sice vyhověly, avšak celková výše těchto plateb v součtu přesáhla několik milionů korun. Krajský soud v tomto ohledu neshledal relevantními polemiky žalobce nad tím, co je nutno rozumět výší platby „těsně“ pod limitem, naopak se ztotožnil s hodnocením daňových orgánů, že toto jednání nelze pokládat za standardní a obezřetné.
30. Důvodné pochybnosti pak vzbuzuje také propojení jednatele žalobce na společnost SHIVA, v níž byl jednatel žalobce A. K. A. jednatelem a společníkem do 3. 8. 2016 a ještě v průběhu prováděné daňové kontroly u této společnosti došlo k převodu obchodního podílu na A. B. (známou žalobce, k níž sám uvedl, že je pojí nejen obchodní, ale též svým způsobem osobní vztah), která zároveň jednala i za odběratele žalobce – ŠK BENE a GLOBAL COMP.
31. V podrobnostech krajský soud dále na tomto místě odkazuje na obsah vydaných zajišťovacích příkazů a rozhodnutí žalovaného. Z nich je zřejmé, že správce daně prošetřoval transakce vykazující shora specifikované nestandardní znaky, a krajský soud se ztotožňuje s vyslovenými závěry daňových orgánů, že nashromážděné důkazní prostředky nasvědčovaly možné účasti žalobce na podvodném jednání, jehož cílem bylo neodvedení daně z přidané hodnoty. Avšak otázky, zda a jak k tomuto daňovému podvodu konkrétně docházelo a zda žalobce věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že je do tohoto podvodu zapojen, nejsou a nemohou být předmětem řízení o zajištění daně, ale až samotného nalézacího řízení. Z povahy věci není při vydávání zajišťovacích příkazů na místě obsírně prokazovat otázky související s vlastním stanovením daně. Z tohoto důvodu proto krajský soud nepřistoupil k provádění dokazování listinami navrženými žalobcem při ústním jednání (platebními výměry, jimiž byla společnosti ACTIVE CAPITAL vyměřena DPH za zdaňovací období říjen a listopad 2016, a seznámením žalobce se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího nalézacího řízení ze dne 22. 5. 2020,

č. j. 17394/20/5300-21443-702551), ani nepokládal za pochybení mající vliv na zákonnost či způsobující nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, že se žalovaný v odůvodnění výslovně nezmínil o třetím podvodném řetězci. Jak v této souvislosti žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 - 13, podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení, což žalovaný v dané věci (byť stručně) učinil. Vydaná rozhodnutí žalovaného

i správce daně tak krajský soud nehodnotí jako nepřezkoumatelná. Zajišťovací příkazy jsou vydávány ve fázi, kdy ještě neproběhlo důkazní řízení o žalobcem tvrzených údajích, avšak existuje zde vysoká pravděpodobnost, že jím uplatněné nároky na odpočet daně (resp. plnění

ze kterých vznikly) jsou zatíženy skutečnostmi, které se vymykají běžné obchodní praxi.

32. Krajský soud má ve shodě se závěry správních orgánů obou stupňů za to, že došlo k naplnění také druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů, a tedy že zde současně byla dána odůvodněná obava, že v době vymahatelnosti bude daň nedobytná nebo její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Dle krajského soudu není nutno vydání zajišťovacího příkazu výhradně spojovat se situací, kdy daňovému subjektu hrozí insolvence, kdy se daňový subjekt zbavuje svého majetku nebo kdy činí kroky, které by podstatně ztížily nebo zmařily budoucí výběr daně.
33. I v případě naplnění této podmínky přitom správce daně v odůvodnění zajišťovacích příkazů uvedl celou řadu indicií, které ve vzájemných souvislostech vzbuzovaly obavu, že by vybrání daně v budoucnu mohlo být spojeno se značnými obtížemi. Jednou z těchto dílčích indicií byla skutečnost, že žalobce prodal vozidlo Volkswagen Crafter (jediné, které měl v majetku) v době, kdy již věděl o zahájení daňové kontroly, což jistě samo o sobě nepředstavuje porušení zákona, přesto ale může vyvolávat představu či obavu o to, jak by daňový subjekt mohl v budoucnu postupovat s cílem rychlého ukončení své ekonomické činnosti. Předchozím vlastníkem tohoto vozidla (před žalobcem) nadto byla společnost SHIVA, na žalobce bylo vozidlo převedeno 17 dní před ukončením jednatelské činnosti jednatele žalobce ve společnosti SHIVA a novým vlastníkem a provozovatelem je od 28. 8. 2017 pan M. P., bývalý jednatel a společník společnosti SHIVA, jehož jednatel žalobce znal z doby svého předchozího působení v této společnosti.
34. Správce daně hodnotil strukturu majetku žalobce, vycházel přitom z údajů předložených žalobcem v písemnosti označené jako kumulovaná předvaha, z níž vyplynuly následující stavy účtů hlavní knihy (k datu 29. 8. 2017):
 - 022A – 250 800,00 Kč – dle předložené karty majetku se jednalo o již prodané vozidlo Volkswagen Crafter
 - 132A – 5 468 942,29 Kč – stav zásob k 1. 1. 2017 vzhledem k tomu, že žalobce účtuje o zásobách způsobem B
 - 211A – 724 843,60 Kč – stav peněz v hotovosti (v pokladně)
 - 221A – 107 953,17 Kč – stav peněz na bankovním účtu
 - 311A – 225 313,64 Kč – stav pohledávek z obchodních vztahů
 - 321A – 2 348 839,15 Kč – stav závazků z obchodních vztahů
 - 365P – 4 879 000,00 Kč – stav ostatních závazků

35. Z uvedeného přehledu je zřejmé, že žalobce sice disponuje „majetkem“, jehož výše by mohla dosáhnout výše dosud nestanovené daně, jedná se však o majetek vysoce likvidní (peněžní prostředky, pohledávky a dále zásoby), přičemž hodnota majetku je výrazně zatížena vysokou výší závazků a nic na tom nemění ani povaha účtu 365P. Hodnota zásob je navíc uvedena neaktuálně k datu 1. 1. 2017 s ohledem na skutečnost, že žalobce účtuje způsobem B (výdaje na pořízení zásob rovnou do spotřeby) a nevede skladovou evidenci (způsob A); aktuální stav zásob by tak bylo nutno zjistit provedením inventury. Odhlížet v této souvislosti nelze ani od potenciálně rizikových okolností spojených s předchozím působením jednatele žalobce ve společnosti SHIVA, v níž došlo k přijetí úvěru, který společnost nesplácela, naopak došlo k ukončení jednatelství jednatele žalobce ve společnosti a společnost byla převedena na osobu cizí státní příslušnosti vedoucí k tomu, že s ní bylo zahájeno insolvenční řízení. Dle údajů uvedených v insolvenčním návrhu, který podal věřitel Českomoravská záruční a rozvojová banka, a.s. byla mezi ní a společností SHIVA uzavřena dne 25. 5. 2015 smlouva o poskytování bankovní záruky (do výše 70 %) za provozní úvěr poskytnutý UniCredit Bank Czech Republic and Slovakia a.s. v hodnotě 6 500 000 Kč. Vzhledem k tomu, že tento úvěr společnost SHIVA vůbec nehradila, byla Českomoravská záruční a rozvojová banka vyzvána bankou UniCredit Bank k úhradě 70 % tohoto úvěru, což učinila, a společnosti SHIVA tak vznikl vůči Českomoravské záruční a rozvojové bance závazek z titulu úhrady 70 % nesplaceného úvěru a vůči UniCredit Bank z titulu zbývajících částí neuhrazeného úvěru. Společnost SHIVA je nespolehlivým plátcem (informace o tom byla zveřejněna dne 27. 6. 2017) a sídlo této společnosti bylo od 25. 6. 2002 do 22. 8. 2016 na adrese Staré náměstí 26/27, Brno, na které má žalobce nahlášenu jednu ze svých provozoven. Při ústním jednání (konaném dne 27. 9. 2017) žalobce na otázky stran výše uvedených obchodních vztahů neodpověděl, vyžádal si lhůtu k zaslání písemné odpovědi na otázky, posléze požádal o prodloužení lhůty, avšak k uvedenému se nevyjádřil.
36. Další indicii představovala skutečnost, že po zahájení daňové kontroly u žalobce došlo k založení a vzniku nové obchodní korporace Shyam se stejným předmětem podnikání jako žalobce. Správní orgány se sice v tomto ohledu dopustily nepřesnosti, neboť společnost nezakládal a společníkem není jednatel žalobce, avšak s ohledem na shodu příjmení a stejnou adresu je z hlediska existence indicí relevantní, že se jedná o osobu v příbuzenském vztahu s jednatelem žalobce (manželku).
37. Na základě veškerých shora popsanych skutečností se tak krajský soud ztotožnil se závěry žalovaného, že v daném případě byly zákonné podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů naplněny.

VI. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

39. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem
a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. červen 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu